

Audience publique du 23 octobre 2008

Recours formé par
Monsieur ..., Luxembourg
contre trois décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24060 du rôle et déposée le 12 février 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation :

- d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 novembre 2007 (n° C 13447) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999, émis le 7 août 2003 ;
- d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 novembre 2007 (n° C 13135) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, émis le 18 août 2003 ;
- d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 novembre 2007 (n° C 13465) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 ; émis le 14 juin 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 mai 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 6 juin 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 juillet 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

A défaut de déclarations d'impôt déposées pour les années 1999 et 2001 à 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... respectivement les 7 août 2003 le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 1999, 18 août 2005 le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2001 et 14 juin 2006 les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 2002 et 2003.

Monsieur ... introduisit respectivement les 10 novembre 2003, 16 novembre 2005 et 15 septembre 2006 une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt relatifs aux années 1999, 2001 et les deux années 2002 et 2003.

Par trois décisions distinctes datées au 13 novembre 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », rejeta lesdites réclamations comme non fondées. Le corps de ces trois décisions est libellé, de façon identique, comme suit :

« Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé aux impositions litigieuses par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ; (décision C 7640 du 9.9.1991)

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant n'a réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause ; le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (CE arrêts du 11.04.1962, du 13.12.1968 n°5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement du Tribunal administratif du 19.06.2000, n° 11925 du rôle) ;

Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé ;

que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années ;

Par ces motifs

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 février 2008, Monsieur ... a introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions directoriales du 13 novembre 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre les décisions directoriales du 13 novembre 2007.

Quant à la recevabilité du recours en réformation, le délégué du gouvernement fait valoir que le recours n'aurait pas été introduit conformément à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif au motif que l'objet de la demande ainsi que les faits et moyens invoqués ne seraient pas clairement exposés. En effet, la taxation des revenus serait contestée sans cependant expliquer en quoi exactement cette taxation ferait grief, d'autant plus que les revenus provenant de la profession d'avocat tels qu'ils ont été taxés correspondraient exactement à ceux « déclarés » par Monsieur ..., de sorte qu'il y aurait lieu d'admettre que la taxation aurait été acceptée.

A ce égard, Monsieur ... fait valoir qu'il serait de jurisprudence constante que le demandeur est tenu de fonder son recours sur des moyens avec une précision telle que la partie défenderesse puisse utilement prendre position, c'est-à-dire qu'elle puisse préparer et assurer sa défense, de sorte qu'au vu des prétentions et développements détaillés dans le mémoire en réponse, il y aurait lieu de retenir que l'Etat n'a pas pu se méprendre sur l'objet du recours.

Force est de constater que le demandeur a indiqué pour chaque année d'imposition les montants par lui déclarés et a précisé que les montants retenus à travers les différents bulletins d'imposition constitueraient en fait des montants surfacts qui ne seraient en aucune relation avec les revenus réellement réalisés par lui, de sorte qu'on ne saurait retenir qu'il aurait omis d'expliquer en quoi les taxations lui feraient grief. A cela s'ajoute que le délégué du gouvernement a pris position d'une façon très détaillée dans le cadre de ses mémoires en réponse et duplique par rapport à la requête introductive d'instance et au mémoire en réplique du demandeur et qu'il n'a partant pas pu se méprendre sur l'objet du recours introduit et sur les moyens développés. Le moyen soulevé mettant en cause la recevabilité du recours est dès lors à écarter pour ne pas être fondé.

Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur ... reproche au bureau d'imposition de l'avoir imposé arbitrairement. En effet pour l'année 1999, le revenu imposable a été fixé à 2.334.679 Luf, alors qu'il n'aurait déclaré que 998.167 Luf. Pour l'année 2001, le revenu imposable a été fixé à 4.071.266 Luf, alors qu'il n'aurait déclaré que 1.772.644 Luf. Pour l'année 2002, le revenu imposable a été fixé à 78.848,99 €, alors qu'il n'aurait déclaré que 41.954,38 €. Pour l'année 2003, le revenu imposable a été fixé à 75.513,83 €, alors qu'il n'aurait déclaré que 37.086 €. Il ajoute que les revenus pris en compte par le bureau d'imposition pour le calcul de l'impôt sur le revenu ne seraient aucunement en relation avec les revenus réellement réalisés par lui. Il estime que l'administration des Contributions directes serait tenue, en vertu des principes de la légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt, de n'imposer que des revenus approximatifs ou probables. Or, en l'espèce, les taxations litigieuses seraient manifestement surfaites. Quant à l'allégation du directeur selon laquelle *« l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé »*, le demandeur estime qu'une telle présomption ne saurait autoriser l'administration des Contributions directes à sanctionner le contribuable en l'imposant de façon arbitraire.

Le délégué du gouvernement insiste tout d'abord sur le fait que les taxations d'office seraient intervenues à défaut de déclarations d'impôt et que le demandeur cultiverait le principe de la non remise de déclaration sans interruption depuis 1997. La dernière déclaration d'impôt remise serait celle relative à l'année d'imposition 1996 et remonterait à plus de 11 ans, de sorte que d'année en année, après l'envoi répété mais infructueux d'innombrables rappels et astreintes, le bureau d'imposition aurait dû recourir à la taxation des revenus de Monsieur D'ailleurs, cette forme d'imposition, sans le moindre effort ou intervention de la part du contribuable, semblerait parfaitement convenir au demandeur alors qu'il n'aurait jamais réclamé contre les taxations relatives aux années 1997, 1998 et 2000.

Il continue au cas où le tribunal ne mettrait pas en cause la recevabilité du recours, le recours serait néanmoins non fondé. En effet aux termes des paragraphes 167 et s. AO, le contribuable aurait l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt, de même que le bureau d'imposition serait tenu, conformément aux paragraphes 204 et 205 AO, de procéder à l'examen et au contrôle de la déclaration d'impôt. La procédure d'imposition reposerait ainsi sur les principes de bonne coopération et de confiance réciproque entre le contribuable et le bureau d'imposition. En cas de contestation d'un bulletin d'impôt émis à la suite d'une procédure d'imposition régulière, le paragraphe 228 AO permettrait au contribuable de présenter une réclamation au directeur, lequel, aux termes des paragraphes 243 et 244 AO, serait tenu de procéder au réexamen intégral de la cause, tout en ayant à sa disposition les mêmes moyens et droits que ceux utilisés par le bureau d'imposition lors de la procédure d'imposition. Ainsi, le directeur réexaminerait le dossier sur base des éléments et données dont disposait le bureau d'imposition au moment de son instruction. Le réexamen intégral ne serait dès lors pas à confondre avec une première procédure d'imposition ou un premier examen par le directeur de nouvelles déclarations, demandes ou autres éléments nouvellement présentés par le contribuable, que ce dernier s'est refusé jusqu'alors à fournir au bureau d'imposition. Le représentant étatique soutient qu'une telle première procédure d'imposition, rendue impossible au niveau du bureau d'imposition par le refus de collaboration du contribuable, ne saurait être admise devant le directeur. En effet, la *ratio legis* du paragraphe 243 AO ne serait pas d'offrir à un contribuable négligent et fautif le choix entre l'acceptation et le refus d'une taxation et de lui permettre d'imposer à sa guise sa collaboration au directeur en obligeant ce dernier non pas

à un réexamen d'un dossier déjà traité par le bureau d'imposition mais à un premier examen d'une déclaration d'impôt que le contribuable n'a pas voulu présenter au bureau d'imposition.

Le contribuable négligent ne saurait en aucun cas profiter de son comportement fautif pour abuser d'une voie de recours dont il détourne intentionnellement l'objet. La taxation des revenus ne constituerait pas une sanction mais la conséquence inévitable de la pratique du demandeur de ne pas déclarer ses revenus pendant des années.

En ordre subsidiaire, et pour le cas où le tribunal estimerait que le directeur aurait dû procéder à un premier examen des déclarations d'impôt du demandeur, le délégué du gouvernement conclut au rejet des réclamations et au rejet des quatre déclarations d'impôt pour être incomplètes et insuffisantes. Dans ce contexte, il fait valoir que si le directeur disposerait en vertu du paragraphe 244 AO des mêmes moyens et droits que ceux dont disposerait le bureau d'imposition, les fonctions du directeur et du bureau d'imposition ainsi que les principes gouvernant les procédures et le régime des preuves ne seraient cependant pas les mêmes. Ainsi, si la déclaration d'impôt présentée au bureau d'imposition bénéficierait en vertu du paragraphe 166 AO d'une présomption de sincérité et d'exactitude, la nature juridique d'une déclaration d'impôt annexée à une réclamation introduite sur base du paragraphe 228 AO devant le directeur serait cependant différente, alors qu'il ne s'agirait que d'un simple état d'avoirs et de dettes du contribuable couché sur le formulaire de la déclaration d'impôt sur le revenu, mais ne bénéficiant pas d'une présomption de sincérité ou d'exactitude. Devant le directeur, la charge de la preuve de la déclaration d'impôt incomberait partant au contribuable. Or, en l'espèce, le demandeur n'aurait pas estimé nécessaire de présenter le détail des recettes et dépenses relatives à l'exercice de la profession d'avocat ainsi que celles relatives aux revenus de location pour les années d'imposition en cause. Il n'aurait même pas rempli et remis les annexes 153 et 190 et le dossier serait vierge en ce qui concerne la preuve des recettes et surtout des dépenses et les pièces à l'appui des revenus feraient complètement défaut. Etant donné que le recours introduit ne comporterait pas non plus ces détails, il ne saurait valablement compléter les déclarations lacunaires du demandeur, les chiffres avancés resteraient ainsi en l'état de pure allégation, de sorte que les réclamations ensemble le recours introduit devant le tribunal seraient à déclarer non fondés.

En ordre plus subsidiaire, le délégué du gouvernement conclut encore à la régularité de la taxation des revenus du demandeur, telle qu'opérée par le bureau d'imposition, au motif que les conditions du paragraphe 217 AO auraient été remplies en l'espèce. Ainsi, face à un contribuable ayant refusé toute collaboration pendant des années, le bureau d'imposition se serait trouvé dans l'impossibilité de déterminer les bases d'imposition litigieuses et aurait été dans l'obligation de procéder à la taxation de ses revenus et ce par voie de généralisation. Les calculs retenus auraient été établis d'une façon aussi objective que possible sur base de données existantes et de présomptions de probabilité. Ce serait partant à tort que le demandeur reproche au bureau d'imposition d'avoir procédé d'une manière arbitraire, étant donné qu'il a été tenu compte de tous les indices et circonstances de nature à influencer sur la détermination du bénéfice réalisé par Monsieur Il explique qu'en l'absence d'une déclaration d'impôt depuis plus de dix ans, le bureau d'imposition aurait totalement ignoré les revenus provenant de la location de biens réalisés par le demandeur. Il résulterait des circonstances de l'affaire que les résultats de la taxation seraient probables et approximatifs, de sorte que les critiques adressées à leur encontre ne seraient pas fondées.

Monsieur ... explique, en se référant à sa réclamation du 10 novembre 2003, que son père, décédé en 2000, aurait toujours fait sa déclaration et que lui-même et sa sœur auraient été préoccupés à soutenir son père depuis 1997 jusqu'à sa mort. Au moment du décès de son père, l'épouse de celui-ci aurait dû rapidement libérer l'appartement de fonction loué aux Pays-Bas,

de sorte qu'il n'aurait pas pu récupérer son dossier fiscal, ni même une partie de ses documents, qui auraient disparu dans le déménagement dudit appartement. Il s'agirait là de la seule et unique raison pour laquelle il aurait, d'une part, accumulé depuis l'année d'imposition 1997 un certain retard dans le dépôt de ses déclarations, et qu'il aurait, d'autre part, été dessaisi de l'intégralité de son dossier fiscal ainsi que des pièces comptables, de sorte que la non remise des déclarations d'impôt ne résulterait pas d'un refus de collaboration de sa part. Il ajoute qu'après avoir surmonté le choc de la perte de son père, il aurait reconstitué avec l'aide d'une fiduciaire tout le dossier fiscal et depuis l'année d'imposition 2004 il serait à jour avec ses déclarations fiscales. Les déclarations pour les exercices 2005 et 2006 auraient été établies et déposées.

En ce qui concerne le raisonnement avancé par la partie étatique que le contribuable aurait devant le directeur la charge de la preuve de sa déclaration, il serait cependant difficilement concevable que la force probante d'une déclaration d'impôt change en fonction du destinataire. Il fait ajouter qu'il appartiendrait au tribunal administratif de procéder au lieu et place du bureau d'imposition et de déterminer la cote en fonction des pièces et autres moyens de preuve versés aux débats. Il ne saurait écarter des preuves qui n'ont pas été versées lors de la phase précontentieuse, mais devrait tenir compte dans la détermination de la cote de toutes les informations dont il dispose, même si le bureau d'imposition ou le directeur ne disposaient pas de ces informations. Le juge administratif apprécierait souverainement la force probante de ces preuves. Il estime qu'étant donné qu'il ne serait pas légalement tenu de tenir une comptabilité, il devrait donc pouvoir prouver ses revenus par tous moyens. A défaut de la partie adverse d'offrir des moyens de preuve susceptibles de contrarier ses allégations, sa déclaration de revenu devrait suffire à elle-même. Enfin, il fait valoir qu'il serait de jurisprudence constante que le revenu imposable serait à fixer d'après le revenu probable, en tenant compte de tous les indices et circonstances de nature à influencer sur la détermination des revenus, ceci dans l'intérêt de l'égalité devant l'impôt. Dans le cas d'espèce, le seul indice serait la déclaration versée, de sorte que même si la partie étatique soutient qu'il ne s'agirait que d'un simple état d'avoirs et de dettes du contribuable, elle devrait en tenir compte pour procéder à une taxation vraisemblable et toute imposition plus élevée constituerait une sanction.

Le délégué du gouvernement fait valoir que les raisons familiales avancées par le demandeur pour expliquer la non remise des déclarations d'impôt constitueraient tout au plus de simples explications, mais ne sauraient valoir comme excuses valables qui le dispenseraient de l'exécution de ses obligations légales vis-à-vis du bureau d'imposition. Il fait encore valoir que malgré les développements de la partie demanderesse, l'étendue concrète des contestations ne serait toujours pas décelable, de sorte qu'on ignorerait si les contestations viseraient les revenus provenant de la profession d'avocat ou plutôt les revenus provenant de la location des biens ou si les contestations se situeraient au niveau des recettes ou bien au niveau des dépenses, de sorte que l'Etat se trouverait ainsi dans la même ignorance quant à la situation patrimoniale du demandeur que le bureau d'imposition et le directeur face à la réclamation. Il ajoute que le demandeur confondrait la procédure de déclaration selon le § 166 AO avec la procédure de réclamation telle que prévue par le § 228 AO. Aux termes du § 166 AO, le contribuable serait tenu à la simple déclaration de ses revenus et autres faits fiscalement pertinents et le contribuable serait ainsi cru sur parole et ne devrait en principe pas autrement justifier ses déclarations, sauf en présence de doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition quant à la sincérité et à l'exactitude des affirmations faites par le contribuable. Aux termes du § 228 AO, le contribuable aurait le droit de contester par la voie de la réclamation un bulletin d'impôt qui lui fait grief. A ce titre, une simple contestation de l'imposition ne saurait suffire, mais le contribuable serait obligé d'exposer les raisons et motifs pourquoi il se sent lésé et devrait faire accompagner sa motivation des pièces justificatives nécessaires afin de permettre au directeur d'évaluer le bien fondé de la réclamation. Si le

formulaire d'une déclaration d'impôt versé à l'appui d'une réclamation constituerait un début de motivation, il ne constituerait pas, à lui seul, une motivation suffisante en l'absence d'autres éléments de preuve fournis. Enfin, il donne à considérer que la taxation des revenus de location de Monsieur ... aurait été retenue sur base des établissements en commun des revenus des diverses copropriétés d'immeubles qui ont été renvoyés au bureau d'imposition, sur base de ses propres déclarations d'impôt antérieures à l'année 1997 de même que sur les fiches de logement, de sorte que l'affirmation selon laquelle la taxation serait arbitraire serait dénuée de tout fondement.

Le délégué du gouvernement donne encore à considérer qu'afin de pouvoir analyser le bien fondé des décisions directoriales voire les taxations litigieuses, le tribunal administratif ne pourrait prendre en considération que la situation telle qu'elle a existé au moment où la taxation a été entreprise ainsi que les seuls éléments dont disposait le bureau d'imposition à ce moment-là. Tous les autres éléments, arguments et pièces fournis par le demandeur ultérieurement et pour la première fois devant le tribunal administratif seraient à écarter, étant donné que si le bureau d'imposition avait disposé de ces déclarations et autres informations endéans les délais légaux, il n'aurait pas été obligé d'avoir recours à la procédure lourde de la taxation.

Le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 344).

Il est constant en cause que le demandeur, malgré des mandements, une sommation d'astreinte et une décision liquidant l'astreinte, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt des années 1999, 2001, 2002 et 2003. Il n'est pas non plus contesté que ce n'est que dans le cadre des réclamations dirigées contre les

bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office que le demandeur a soumis au directeur les déclarations d'impôt des années concernées, ainsi que différentes pièces justificatives afférentes.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. Il y a lieu de relever dans ce contexte que le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par le demandeur, mais il conteste le résultat, auquel aboutissent les taxations d'office faites par le bureau d'imposition, qu'il considère comme arbitraire.

Le paragraphe 228 AO dispose qu'une réclamation contre un bulletin doit « être introduite devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué ».

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. En d'autres termes, le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. A cette fin, le paragraphe 244 AO confère au directeur les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Il résulte encore de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation contre un bulletin d'impôt, est appelé à clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique.

Dès lors, le directeur, en procédant à un réexamen intégral de la situation du contribuable est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que durant l'instance de réclamation. Il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

C'est partant à tort que le directeur, saisi de trois réclamations dirigées contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2001, 2002 et 2003, s'est contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation du demandeur alors que cette démarche rentre directement dans la mission qui lui a été assignée par les dispositions légales prévisées. En effet, le directeur a refusé de prendre en compte tant les déclarations d'impôt concernant les années fiscales litigieuses et annexées par le demandeur à ses réclamations que les pièces justificatives afférentes en se contentant de se retrancher derrière le constat que le contribuable devrait s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation.

Le directeur aurait dû, conformément à sa mission, procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et vérifier la conformité à la réalité tant de la taxation d'office

opérée par le bureau d'imposition que des données soumises par le demandeur à l'appui de sa réclamation.

En omettant de procéder à un examen au fond de la situation du demandeur et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur ne s'est pas conformé aux prescriptions du paragraphe 243 AO, de sorte que les décisions directoriales déférées encourrent l'annulation pour violation de la loi, sans qu'il n'y ait lieu d'analyser les autres moyens soulevés de part et d'autre, cet examen devenant surabondant.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef du demandeur la possibilité de voir toiser ses réclamations à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation des décisions directoriales litigieuses et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur¹.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule les décisions n^{os} C 13447, C 13135 et C 13465 du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 novembre 2007 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Catherine Thomé, premier juge,
Martine Gillardin, premier juge,

et lu à l'audience publique du 23 octobre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Legille

s. Schockweiler

Cf. TA 3 septembre 2008, n° 23516, TA 10 septembre 2008, n° 23929, TA 22 septembre 2008, n° 23501, disponibles sous www.ja.etat.lu